

PROCESSO - A. I. Nº 207668.3014/16-2  
RECORRENTE - PRONTO DISTRIBUIDORA LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0083-03/17  
ORIGEM - INFRAZ ATACADO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 31/10/2017

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0255-11/17**

**EMENTA:** ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDAS. Não comprovado a escrituração de notas fiscais. Configurada a presunção de omissão de saídas tributáveis, prevista no art. 4º, §4º, inciso IV, da Lei 7.014/96. Excluídos valores exigidos em duplicidade na infração 2. Mantida a Decisão recorrida. 2. VENDAS REALIZADAS COM PAGAMENTO EM CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. REGISTRO EM VALOR INFERIOR AO FORNECIDO PELA ADMINISTRADORA DE CARTÕES DE CRÉDITO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Presume-se ocorrida operação tributável sem pagamento do imposto quando os valores de vendas forem inferiores aos informados por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, exceto se comprovada a improcedência da presunção, o que não ocorreu. Infração subsistente. Mantida a exclusão dos valores exigidos por presunção na infração 1. 3. INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS. DMA. a) FALTA DE APRESENTAÇÃO. b) DECLARAÇÃO INCORRETA. MULTAS. Descumprimento de obrigação acessória sendo cabível a multa indicada na autuação. Infração caracterizada. 4. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. EFD. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FALTA DE ENTREGA PELA INTERNET. MULTA. Infração subsistente. Mantida a Decisão pela procedência das infrações 3, 4 e 5. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria em relação à infração 1 e, unânime, quanto às demais infrações.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário formalizado contra a Decisão da 3ª JJF, a qual, mediante Acórdão nº 0083-03/17, considerou Procedente em Parte a Ação Fiscal, exigindo ICMS no valor de R\$45.357,35, em decorrência das seguintes imputações:

*Infração 01 - 05.05.01. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de entradas de mercadorias não registradas, nos meses de março a setembro de 2014. Exigido o valor de R\$14.605,46, acrescido da multa de 100%.*

*Consta como complemento: “Relativamente às entradas promovidas sem registro algum (EFDs, falta de apresentação de livros fiscais, contábeis e dos documentos fiscais) constantes nas notas fiscais eletrônicas do exercício de 2014, sem comprovação das saídas e consequente recolhimento do imposto”;*

*Infração 02 - 05.08.01. Omissão de saída de mercadoria tributada apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, nos meses de abril a dezembro de 2014 e janeiro a abril de 2015. Exigido o valor de R\$14.291,89, acrescido da multa de 100%;*

*Infração 03 - 16.05.04. Falta de apresentação da Declaração e Apuração Mensal do ICMS - DMA, nos meses de agosto a outubro de 2015. Exigida a multa fixa por período no de valor R\$460,00, totalizando o montante de R\$1.380,00;*

*Infração 04 - 16.05.18. Declaração incorreta de dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através*

*da Declaração e Apuração Mensal do ICMS - DMA, nos meses de janeiro de 2014 a julho de 2015. Exigida a multa fixa por período no valor R\$140,00, totalizando o montante de R\$2.660,00;*

**Infração 05 - 16.14.02.** *Falta de entrega do arquivo eletrônico da Escrituração Digital - EFD nos prazos previstos na Legislação Tributária, nos meses de janeiro a junho de 2014 e de setembro a novembro de 2015. Exigida a multa fixa por período no valor R\$1.380,00, totalizando o montante de R\$12.420,00.*

O autuado, às fls. 65 a 92, apresentou impugnação, e o autuante, de sua parte, prestou a informação fiscal (fls. 101 a 104), para, em seguida, a Junta de Julgamento Fiscal julgar pela Procedência em Parte do Auto de Infração, com decisão de teor adiante reproduzido:

*"O defensor suscitou a nulidade do presente Auto de Infração, alegando omissões de natureza grave e falta de comprovação por meio de documentações. Ao compulsar os autos, verifico que não assiste razão ao defensor, uma vez que os elementos constantes dos autos são suficientes para lastrear as acusações fiscais, uma vez que os demonstrativos que embasam as infrações cometidas discriminam as operações objeto da autuação, ou seja, as notas fiscais arroladas na apuração da Infração 01 tiveram indicadas seus códigos de acesso ao Portal da Nota Fiscal Eletrônica, bem como a cópia do Relatório TEF diário por operações, relativo à Infração 02, foi entregue ao Autuado mediante diligência, fl.107, determinada por esta 3ª JJF. Portanto, não há como prosperar a pretensão do Autuado, já que não remanesce qualquer óbice ao pleno exercício de sua ampla defesa.*

*O defensor também arguiu a nulidade do Auto de Infração por cerceamento de defesa, sob o entendimento de que não houve descrição clara e precisa das irregularidades apontadas. Analisando essa preliminar de nulidade suscitada, observo que, ao contrário do alegado pelo autuado, a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi respaldado em descrição pormenorizada, acompanhada do respectivo enquadramento legal e tipificação das multas sugeridas, bem como, embasadas em planilhas, fls. 12 a 55, e no CD, fl. 56, que detalham de forma cronológica e individualizada por documento fiscal a origem do débito apurado. Logo, não há que se falar na existência de óbice à plena compreensão da acusação fiscal em todas as suas dimensões. Também não tem fundamento o questionamento da Defesa acerca da Infração 01 se a acusação fiscal é de "omissão de saída de mercadorias ou de falta de registro de mercadorias". Ora, é indubiosa a clareza da imputação, inclusive pelo nítido enquadramento da presunção legal, por se tratar inequivocamente de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas, cujas identificações das respectivas notas fiscais eletrônicas são indicadas as correspondentes chaves de acesso.*

*Registro que mesmo se houvesse erro na indicação de dispositivos regulamentares, o que no presente caso não ocorreria, não implicaria nulidade da autuação fiscal, conforme dispõe o art. 19 do RPAF-BA/99, visto que a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos e dos demonstrativos de apuração, fique evidente o enquadramento legal.*

*Assim, depois de constatar que o PAF está revestido das formalidades legais, e que não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV, do art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento, considero superadas as questões atinentes as preliminares de nulidade suscitadas.*

*Quanto ao pedido do autuado de diligência por estranho ao feito, fica indeferido com base no art. 147, inciso I, alínea "a", do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos constantes dos autos são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores acerca das questões, ora em lide.*

*A Infração 01 trata de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de entradas de mercadorias não registradas, nos meses de março a setembro de 2014, no valor de R\$14.605,46, presunção autorizada nos termos do art. 4º, § 4º, inciso IV, da Lei 7.014/96.*

*Em sua impugnação o Autuado apenas sustentou que não comprou as mercadorias arroladas no levantamento fiscal informou que solicitou aos emitentes cópias das notas fiscais, comprovante de recebimentos e de pagamentos. Solicitou também que o Fisco lhe fornecesse cópia das referidas notas fiscais.*

*Em relação às notas fiscais arroladas no levantamento fiscal de que cuida desta infração, reafirmo que constam nos respectivos demonstrativos os números das chaves de acesso, pois se tratam de notas fiscais eletrônicas, permitindo ao sujeito passivo identificar o conteúdo dos documentos fiscais.*

*Como se depreende dos argumentos articulados pelo defensor, fica patente a ausência de qualquer alicerce fático, eis que, objetivamente, somente nega o cometimento da irregularidade que lhe fora imputado. Não acolho as alegações as alegações do impugnante por não ter carreado aos autos comprovação inequívoca de qualquer elemento capaz de elidir a acusação fiscal.*

*Concluo pela subsistência da Infração 01.*

*A Infração 02 cuida da omissão de saída de mercadoria tributada apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, nos meses de abril a dezembro de 2014 e janeiro a abril de 2015, no valor de R\$14.291,89.*

Foi apurada diferença entre o valor das vendas efetuadas com pagamentos por meio de cartão de crédito e o valor informado pelas administradoras, e tal fato constitui presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, consoante o disposto no inciso VII, do §4º, do art. 4º, da Lei 7.014/96.

Logo, resta evidente tratar-se de exigência de imposto por presunção legal, tendo sido entregue ao sujeito passivo o Relatório Diário por Operação TEF, o que possibilitou fazer o confronto dos valores constantes dos documentos fiscais emitidos nas operações realizadas por meio de cartão de crédito/débito com as informações prestadas pelas administradoras de cartões de crédito e financeiras.

O defendente alegou em suas razões de defesa que essa infração foi apurada sem a compensação dos créditos fiscais oriundos das compras e não foi observado que diversos produtos possuem alíquotas internas diferenciadas.

Convém salientar que não procedem as alegações do impugnante, haja vista que a apuração das omissões de saída evidenciadas pelo confronto entre as operações de vendas informadas pelas administradoras de cartão de crédito e de débito e a documentação fiscal emitida no período fiscalizado pelo autuado nas operações realizadas com pagamento em cartão de crédito e de débito. A utilização do crédito fiscal decorrente das entradas, efetivamente, registradas pelo impugnante é garantida independentemente da omissão de entradas, ora apurada. Nestes termos, comungo com o entendimento das Autuanteras que, se tratando de contribuinte com apuração de imposto pelo regime de conta corrente fiscal, são lançados a cada operação de entrada conforme notas fiscais, compensando-se com as operações de saída para efeito de pagamento do ICMS na operação regular.

Verifico que, também que não há como prosperar o argumento atinente à desconsideração das diversas alíquotas aplicadas nas operações de saída do estabelecimento autuado. Eis que, o levantamento fiscal foi realizado em total consonância com os procedimentos estatuídos pela IN nº 56/07 que, nos casos de presunção legal de omissão de saída somente cabe o cálculo da proporcionalidade relativa às operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à antecipação ou substituição tributária. Logo, é descabida a pretensão do Autuado de proporcionalidade de mercadorias tributáveis em relação às alíquotas aplicadas nas saídas.

Logo, como o contribuinte não trouxe aos autos os elementos necessários que se oponham aos fatos presumidos, entendo que a Infração 02 encontra-se devidamente caracterizada.

Entretanto, constato que deve ser considerado, no presente Auto de Infração, o fato de que as Infrações 01 e 02 apuram presunção de omissão de saídas em períodos simultâneos, ou seja, de abril a setembro de 2014.

Logo, em relação ao período supra citado, para evitar exigência em duplicidade, entendo que deve ser excluído da exigência fiscal os valores exigidos no mês de setembro de 2004 da Infração 01 e nos meses de abril a agosto de 2014, da Infração 02.

Pelo exposto, concluo pela subsistência parcial das infrações 01 e 02, consoante demonstrativo a abaixo:

DEMONSTRATIVO COMPARATIVO - INFRAÇÃO 01				DEMONSTRATIVO COMPARATIVO - INFRAÇÃO 02			
Data de Ocor.	AUTO DE INFRAÇÃO	JULGAMENTO	MULTA	Data de Ocor.	AUTO DE INFRAÇÃO	JULGAMENTO	MULTA
31/03/2014	3.170,56	3.170,56	100%	30/04/2014	1.048,00	0,00	100%
30/04/2014	2.012,64	2.012,64	100%	31/05/2014	591,30	0,00	100%
31/05/2014	1.900,94	1.900,94	100%	30/06/2008	1.265,48	0,00	100%
30/06/2008	2.948,44	2.948,44	100%	31/07/2014	657,28	0,00	100%
31/07/2014	1.899,76	1.899,76	100%	31/08/2014	633,97	0,00	100%
31/08/2014	2.228,59	2.228,59	100%	30/09/2014	1.456,50	1.456,50	100%
30/09/2014	444,53	0,00	100%	31/10/2014	3.291,84	3.291,84	100%
<b>TOTAL</b>	<b>14.605,46</b>	<b>14.160,93</b>		30/11/2014	1.130,22	1.130,22	100%
				31/12/2014	1.328,35	1.328,35	100%
				31/01/2015	872,60	872,60	100%
				29/02/2015	992,46	992,46	100%
				31/03/2015	697,32	697,32	100%
				30/04/2015	326,57	326,57	100%
				<b>TOTAL</b>	<b>14.291,89</b>	<b>10.095,86</b>	

As Infrações 03, 04 e 05, cuidam de multa fixa por descumprimento de obrigação acessória, respectivamente, falta de apresentação da DMA, entrega de DMAs com dados incorretos e falta de entrega do arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital - EFD.

A legislação de regência que fundamenta a autuação é preconizada pelo art. 42 da Lei 7.014/96, in verbis:

Infração 03:

XV - R\$ 460,00 (quatrocentos e sessenta reais):

[...]

h) pela falta de apresentação, no prazo regulamentar, da Guia de Informação e Apuração do ICMS, da Guia Nacional de Informação e Apuração ICMS Substituição Tributária (GIA ST), da Declaração e Apuração Mensal do ICMS (DMA) ou de sua Cédula Suplementar (CSDMA);

Infração 04:

XVIII - R\$ 140,00(cento e quarenta reais):

[...]

c) em razão da omissão de dados ou da declaração incorreta de dados nas informações econômico-fiscais exigidas através de formulários próprios;

Infração 05:

XIII-A - nas infrações relacionadas com a entrega de informações em arquivo eletrônico e com o uso de equipamento de controle fiscal ou de sistema eletrônico de processamento de dados:

[...]

l) R\$1.380,00 (um mil, trezentos e oitenta reais) pela falta de entrega, no prazo previsto na legislação, da Escrituração Fiscal Digital - EFD, devendo ser aplicada, cumulativamente, multa de 1% (um por cento) do valor das entradas de mercadorias e prestações de serviços tomadas, em cada período de apuração, pelo não atendimento de intimação para entrega da escrituração não enviada;

Em sede de defesa o Autuado alegou que foram aplicadas penalidades, inclusive dobradas para os mesmo períodos.

Depois de compulsar a acusação fiscal de cada uma das autuações constato que se afiguram devidamente lastreadas na previsão legal estatuída pela Lei nº 7.014/96.

Constato que cada uma das irregularidades apontadas tem fundamento em descumprimento de obrigação acessória distinta, portanto, não deve prosperar a alegação de que ocorrerá superposição de períodos na aplicação das multas. Logo, ante a independência e especificidade das infrações sem repercussão alguma entre elas, não há que se falar em duplicidade de sanção.

Quanto à alegação de que fornecera às Autuantes os arquivos em CD, e que a fiscalização preferiu aplicar penalidades ao invés de apontar possíveis erros nos arquivos de sua EFD, não faz o menor sentido, uma vez que a acusação fiscal é clara e evidente, pois trata explicitamente da falta de entrega da EFD nos prazos previstos na legislação, ou seja, o suposto fornecimento ulterior, o qual não foi sequer, trazido aos autos qualquer comprovação, não desconstitui a irregularidade cometida.

Ademais, inexiste na legislação qualquer previsão para relevar ou atenuar o cometimento da infração objeto da autuação.

Dessa forma, concluo pela subsistência das Infrações 03, 04 e 05.

No que diz respeito à alegação de que a multa aplicada 100% às Infrações 01 e 02, afigura-se devidamente tipificada na forma expressamente prevista no inciso III, do art. 42 da Lei 7.014/96. Com relação à falta de proporcionalidade e o caráter confiscatório da multa argüidos pelo autuado, destaco que este órgão julgador administrativo não possui competência para a declaração de constitucionalidade da legislação tributária estadual.

No que tange ao pedido de redução de multa, tal pleito não pode ser atendido, pois, por se tratar de multa por descumprimento de obrigação principal, tal matéria ultrapassa a competência das Juntas de Julgamento Fiscal, acorde preconiza o art. 176, inciso III, alínea “c”, do RPAF-BA/99.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.”

Inconformado com a Decisão de Primeira Instância, o sujeito passivo interpôs, em tempo hábil, Recurso Voluntário (fls. 174 a 184), mencionando inicialmente a necessidade de reforma da decisão par que as infrações 1, 2, 3, 4 e 5 sejam julgadas improcedentes.

Inicialmente arguiu o incorreto roteiro de fiscalização, para as infrações 1 e 2 em razão, do ramo de atividade da empresa recorrente, supermercado.

Um importante aspecto que a ação fiscal desprezou foi o ramo de atividade do estabelecimento (Supermercado) -, onde a grande maioria dos produtos que se adquire ou já são tributados antecipadamente (mercadorias substituídas, como bebidas alcoólicas, refrigerantes, cigarros etc.) ou são isentos (frutas, verduras etc.). E se é assim, o que pretende a autuação é tributar novamente as mercadorias substituídas, além de cobrar ICMS de produtos isentos, o que se torna completamente inadmissível tal pretensão fiscal.

Em casos semelhantes, esse Eg. Conselho já julgou improcedente autuações que tais, justamente porque “descabe a exigência do imposto por presunção, tendo em vista que as mercadorias comercializadas pela empresa, em sua totalidade, são enquadradas no regime de substituição tributária, cujo imposto é recolhido por antecipação quando do seu ingresso no estabelecimento” (Acórdão JJF nº 0491-04/04). E o referido acórdão ao final conclui com precisão: “Nessa condição, as saídas subsequentes estão desoneradas de tributação pelo ICMS”, evitando duplicidade de exigência.

A conclusão acima é de uma lógica incontestável, pois de acordo com o próprio RICMS/97, em seu art. 356, ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes, e se é assim, “*o roteiro de fiscalização utilizado pelo autuante não é o apropriado ao ramo de atividade desenvolvido pelo autuado*”, e, portanto a tal presunção da autuação, calcada no inciso VI, § 3º, do art. 2º do RICMS, não deve ser aplicada para cobrança de ICMS, pois implica em dupla cobrança de ICMS para os produtos adquiridos e comercializados.

Todavia, considerando que nem todas as mercadorias comercializadas pela Recorrente estão enquadradas no regime da substituição tributária, deveria a ilustre Fiscalização ter observado, pelo menos, a Instrução Normativa nº 56/2007, da Secretaria de Fazenda deste Estado, que determina a adoção do critério da proporcionalidade quando existirem “circunstâncias, elementos ou informações que permitam esta conclusão”. E pela simples análise da atividade da Recorrente isso já poderia ter sido feito, *data maxima venia*.

A ora Recorrente, para comprovar a assertiva de que trabalha com boa parte de produtos substituídos, isentos de ICMS e com não incidência, pede uma REVISÃO FISCAL, onde se poderá verificar, sem dificuldades, que durante o período autuado, nas COMPRAS incluem-se mercadorias com substituição, o que significa dizer que uma parcela do que se comprou já foi com o ICMS antecipado, não justificando, agora, a cobrança novamente de ICMS, ainda mais pela presunção legal apontada na autuação ora contestada.

Aduziu que o Auditor Fiscal, no momento da autuação, poderia ter utilizado de outros meios para descobrir as compras que estariam sujeitas ao regime da substituição tributária, como, por exemplo, o sistema SINTEGRA, no qual ficam disponibilizados a tributação relativa ao ICMS.

Concluiu asseverando que: “*Por esta razão, caso esta ilustre Câmara não declare a nulidade da autuação, pela impropriedade do roteiro de fiscalização, que ao menos autorize uma revisão fiscal para, ao final, preservar-se o critério da proporcionalidade, na linha dos mais recente julgados deste CONSEF. Inibir-se-á a duplicidade de ICMS de mercadorias que já se encontravam com a fase de tributação encerrada, com a mesma razoabilidade que agora se espera.*”

No que tange às infrações 03, 04 e 05 que tratam de multas por descumprimento de obrigação acessórias, falta de entrega da DMA e de arquivos eletrônicos da Escrituração Fiscal Digital (EFD), alegou a improcedência das multas impostas em razão da sobreposição das mesmas por terem sido aplicadas mês a mês.

Asseverou que confirmada a infração, seria devida a cobrança de uma única multa atinente ao descumprimento de obrigação acessória. Afinal, não é crível que se cobre 31 multas pelo descumprimento de somente duas obrigações: 1) não entrega da DMA e 2) não entrega da EFD.

Sobre esta temática, insta salientar que o Eg. Conselho de Fazenda Estadual da Bahia (CONSEF) já detém posicionamento consolidado, asseverando a existência de uma infração continuada a ensejar a aplicação de apenas uma única multa, e não várias, tendo em vista a violação de um único bem jurídico tutelável. Trouxe como suporte o Acordão JJF nº 0335-04/07.

Pugna pela incidência de apenas uma única multa por falta de entrega do DMA (Declaração e Apuração Mensal do ICMS) e por falta de entrega do arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital (EFD), no valor de R\$460,00, R\$140,00 e R\$1.380,00, respectivamente, extinguindo-se as demais penalidades reivindicadas pela Fazenda Estadual.

Concluiu requerendo que “..., após a realização de uma revisão fiscal, que seja julgado IMPROCEDENTE o lançamento realizado nas infrações 01 e 02, ou que seja ao menos declarada sua parcial procedência, em razão da adoção do critério da proporcionalidade desenvolvido por este CONSEF, em razão da Instrução Normativa nº 56/2007, que consiste na exclusão dos valores das mercadorias cuja fase de tributação já se encerrou.”, bem como que fossem desconstituídos “os débitos materializados nas infrações 03, 04 e 05”, para que se reconhecesse “a incidência de apenas uma única multa para cada infração, no valor de R\$460,00, R\$140,00 e R\$1.380,00, respectivamente, pelo suposto descumprimento da obrigação acessória sob exame.”

**VOTO (Vencido quanto à infração 1)**

Consoante minuciosamente relatado, o Recurso Voluntário se opõe à Decisão proveniente do Acórdão de nº 0083-03/17, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração epigrafado, o qual imputa, ao autuado, o cometimento de cinco infrações.

A Infração 1 trata de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de entradas de mercadorias não registradas, nos meses de março a setembro de 2014, no valor de R\$14.605,46, presunção autorizada nos termos do art. 4º, § 4º, inciso IV, da Lei nº 7.014/96.

Segundo consignam os autos, o procedimento fiscal foi efetuado com base na Escrituração Fiscal Digital – EFD do autuado, além de notas fiscais de entradas e de saídas de mercadorias.

A par disso, o enquadramento da infração foi efetuado com respaldo no art. 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96.

O artigo antes invocado dispõe sobre a ocorrência do fato gerador do imposto, *verbis*:

*§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:*

- I - saldo credor de caixa;*
- II - suprimento a caixa de origem não comprovada;*
- III - manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes;*
- IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;*
- V - pagamentos não registrados;*
- (...)*

Assim é que, examinado o dispositivo legal transcrito, constata-se, sem dificuldade, que ele remete a situações que envolvem estudos na escrita contábil do contribuinte, posto que, sua análise remete necessariamente a procedimentos que deverão ser efetuados com base nas contas Caixa, Fornecedores e Estoque contábil.

Logo, de acordo com os levantamentos elaborados pelo autuante, verifica-se que as situações previstas na norma não ocorreram, considerando a presunção legal acima posta e, sim, apenas em exames efetuados na EFD do autuado, fato este destacado na redação da imputação.

Destarte, tendo em vista que a exigência fiscal está em descompasso com o previsto pela legislação tributária estadual em vigor e considerando que o autuado confessou, textualmente, que não efetuou o registro das notas fiscais na sua escrita fiscal, adoto o regramento previsto pelo Art. 157 do RPAF/BA que assim expressa:

*Art. 157. Verificada a insubsistência de infração quanto à obrigação principal, porém ficando comprovado o cometimento de infração a obrigação acessória vinculada à imputação, o julgador deverá aplicar a multa cabível, julgando o Auto de Infração parcialmente procedente.*

Isto posto, e ante a insubsistência da infração em relação à obrigação principal, porém, com a comprovação do cometimento da obrigação acessória vinculada à imputação, isto é, falta de registro das notas fiscais objeto da autuação na escrita fiscal, considero ser o caso de se aplicar a penalidade de 1% sobre o valor comercial da mercadoria, em razão da retroatividade benéfica prevista pelo art. 106, I do CTN, tendo em vista que os fatos geradores ocorreram no ano de 2014 e a penalidade ora aplicada foi alterada apenas em 10/12/2015:

*IX- 1% (um por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço sujeitos a tributação que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal;*

Consequentemente, a penalidade a ser aplicada no presente Auto de Infração monta o valor de R\$859,12 conforme abaixo:

- Venct. 09/04/14	B.Cálculo	R\$18.650,35	Multa 1%	R\$186,50;
- Venct. 09/05/14	B.Cálculo	R\$11.839,06	Multa 1%	R\$118,39;
- Venct. 09/06/14	B.Cálculo	R\$11.182,00	Multa 1%	R\$111,82.
- Venct. 09/07/14	B.Cálculo	R\$17.343,76	Multa 1%	R\$173,43
- Venct. 09/08/14	B.Cálculo	R\$11.175,06	Multa 1%	R\$111,75
- Venct. 09/09/14	B.Cálculo	R\$13.109,35	Multa 1%	R\$131,09
- Venct. 09/10/14	B.Cálculo	R\$2.614,88	Multa 1%	R\$26,14
<b>Total da Infração 01</b>				<b>R\$859,12</b>

No que tange à infração 2, a qual se reporta à omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas por meio de levantamento de vendas efetuadas com pagamento em cartão de crédito ou de débito, em valores inferiores àqueles fornecidos pelas instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, relativas aos meses de janeiro a abril de 2015 e de abril a dezembro de 2014.

O Recorrente concentrou sua irresignação recursal na tese da fiscalização ter se utilizado de um roteiro incorreto na apuração da infração em razão do ramo de atividade da Recorrente, supermercado e se não fosse julgado pela improcedência da acusação, que então fosse aplicada a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/2007.

Sucede que tal arguição não pode prosperar, porquanto a legislação do Processo Administrativo Fiscal assegura ao sujeito passivo tributário o direito à impugnação do lançamento, mediante a produção de elementos probantes demonstradores da verdade material, o que, no caso versado, expressar-se-ia através da conciliação (casamento) das informações contidas no TEF – Relatório Diário de Operações com as notas ou cupons fiscais emitidos para cada operação autorizada pelas operadoras dos cartões de crédito/débito, apontadas individualmente no referido relatório.

Por conseguinte, dúvidas inexistem de que o lançamento tributário se encontra amparado no § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96, dispondo expressamente:

*“...declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção”.*

Ademais, estatui o artigo 2º, § 3º, inciso VI, do RICMS/BA, de forma literal:

*“§3º Presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção, sempre que a escrituração indicar:*

....  
*VI - valores de vendas inferiores aos informados por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito;”*

A presunção legal de omissão de saídas, prevista no dispositivo legal antes reproduzido, ocorre entre os números da mesma categoria, ou seja, venda por cartões de crédito/débito, não sendo plausível o raciocínio do recorrente sem apresentar nenhum documento ou elemento probante para a aplicação do instituto da proporcionalidade.

Há de se ressaltar que caberia ao contribuinte, através do seu equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), efetuar o controle das vendas por modalidade, para que fosse possível confrontar os dados fornecidos pelas administradoras de cartões, consoante determina o art. 238, § 7º, do RICMS/BA, agora rememorado:

*Art. 238. O contribuinte obrigado a utilizar equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF) emitirá o Cupom Fiscal...*

*§ 7º Deverá ser indicado no Cupom Fiscal o meio de pagamento adotado na operação ou prestação.*

Assim, há uma presunção legal não elidida, sendo, exclusivamente, do autuado a responsabilidade de trazer aos autos as provas capazes de desconfigurar a imputação fiscal, situação que, em nenhum momento, se desincumbiu, limitando-se a afirmar que o roteiro fiscal não se adequa ao ramo de supermercado.

Ora, de acordo com o artigo 143 do RPAF/BA, a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

Entretanto, vale realçar que, considerando o formalismo mitigado que reveste o PAF, o contribuinte, em qualquer momento da tramitação processual, poderá produzir as provas que julgar necessárias à sua defesa, até mesmo após o julgamento de 2ª Instância, em sede de Pedido de Controle da Legalidade.

Ante o exposto, mantenho a Procedência em Parte da infração 2, em conformidade com o entendimento exarado pela JJF.

Com relação às Infrações 3, 4 e 5, que cuidam de multa fixa por descumprimento de obrigação

acessória, respectivamente, falta de apresentação da DMA, entrega de DMAs com dados incorretos e falta de entrega do arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital - EFD.

A legislação de regência que fundamenta a autuação é preconizada pelo art. 42 da Lei nº 7.014/96, *in verbis*:

*Infração 03:*

XV - R\$ 460,00 (*quatrocentos e sessenta reais*):

[...]

h) pela falta de apresentação, no prazo regulamentar, da Guia de Informação e Apuração do ICMS, da Guia Nacional de Informação e Apuração ICMS Substituição Tributária (GIA ST), da Declaração e Apuração Mensal do ICMS (DMA) ou de sua Cédula Suplementar (CSDMA);

*Infração 04:*

XVIII - R\$ 140,00 (*cento e quarenta reais*):

[...]

c) em razão da omissão de dados ou da declaração incorreta de dados nas informações econômico-fiscais exigidas através de formulários próprios;

*Infração 05:*

XIII-A - nas infrações relacionadas com a entrega de informações em arquivo eletrônico e com o uso de equipamento de controle fiscal ou de sistema eletrônico de processamento de dados:

[...]

l) R\$1.380,00 (*um mil, trezentos e oitenta reais*) pela falta de entrega, no prazo previsto na legislação, da Escrituração Fiscal Digital - EFD, devendo ser aplicada, cumulativamente, multa de 1% (*um por cento*) do valor das entradas de mercadorias e prestações de serviços tomadas, em cada período de apuração, pelo não atendimento de intimação para entrega da escrituração não enviada;

Na peça recursal o Autuado alegou a improcedência já que foram aplicadas penalidades, com sobreposição das mesmas por terem sido aplicadas mês a mês.

Ao analisar a proceduralidade e a acusação fiscal de cada uma das autuações constato que se afiguram devidamente lastreadas na previsão legal estatuída pela Lei nº 7.014/96.

Constatou que cada uma das irregularidades apontadas tem fundamento em descumprimento de obrigação acessória distinta, portanto, não deve prosperar a alegação de que ocorrerá superposição de períodos na aplicação das multas. A legislação prevê a aplicação das multas pela falta de entrega dentro dos prazos previstos, ou seja, as informações devem ser prestadas com correspondência ao período apurado, ou seja, devem retratar o mês decorrente da apuração. Logo, ante a independência e especificidade das infrações sem repercussão alguma entre elas, não há que se falar em lançamento com sobreposição.

Ante o exposto julgo Procedentes as infrações 3, 4 e 5.

Em conclusão, voto pela Procedência Parcial do presente Auto de Infração no valor de R\$31.611,01 na forma acima demonstrada.

**VOTO VENCEDOR (Quanto ao mérito da infração 1)**

Em que pese a boa fundamentação exposta pela n.Relator em relação ao acolhimento do pedido de afastamento do imposto exigido, convertido em multa por descumprimento de obrigação acessória, divirjo do seu posicionamento, por entender inexistir amparo legal, conforme passo a expor.

A infração 1 acusa omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de entradas de mercadorias não registradas (2014), mediante aplicação de presunção legal prevista no art. 4º, § 4º, inciso IV, da Lei nº 7.014/96, que conforme transscrito no voto do i.Relator trata de “ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto” pela constatação de “entradas de mercadorias ou bens não registradas”.

Conforme regra prevista no citado dispositivo da Lei, o não registo de notas fiscais nos livros próprios, que no caso foi o não registro no livro fiscal de Registro de Entrada de Mercadorias, da Escrituração Fiscal Digital (EFD), presume se ocorrência de operação sem pagamento do ICMS.

Ao contrário do que foi fundamentado, a regra prevê a presunção da omissão de decorrência do não registro de entrada de mercadorias ou bens, que foi o que ocorreu na situação presente, visto que o sujeito passivo não registrou as notas fiscais relativo a aquisição de mercadorias ou bens na EFD, conforme relatado no voto “*considerando que o autuado confessou, textualmente, que não efetuou o registro das notas fiscais na sua escrita fiscal*”.

Embora a presunção conduza a lógica que ao deixar de registrar a entrada das mercadorias, também não foi registrado o pagamento, cujas receitas presumidas ocorreram anteriormente e foi utilizada para o pagamento das mercadorias adquiridas e não registradas, caberia ao recorrente fazer prova de que mesmo não tendo feito o registro da aquisição das mercadorias na escrita fiscal, tenha feito o registro do pagamento na escrita contábil (livro Diário, Razão, Caixa, etc.).

Como nada disso foi provado, entendo que não há que se aplicar o previsto pelo art. 157 do RPAF/BA, porque ocorreu o descumprimento da obrigação principal (presunção prevista no art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/96) e não há do que se falar em simples descumprimento de obrigação acessória.

Pelo exposto, concluo que o art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/96 facilita ao contribuinte fazer prova da improcedência da exigência fiscal baseada em presunção, fato que não ocorreu na situação presente, motivo pelo qual entendo que deve ser mantida a Procedência Parcial da infração 1, na forma que foi julgada pela Primeira Instância deste CONSEF e improvido o Recurso Voluntário.

Acompanho o n.Relator com relação a apreciação do mérito pela manutenção da Procedência das infrações 3, 4 e 5 e Procedência em Parte da infração 2.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à infração 1, com voto de qualidade do presidente e, por unanimidade em relação às demais infrações, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207668.3014/16-2**, lavrado contra **PRONTO DISTRIBUIDORA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$24.256,79**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$16.460,00**, previstas nos incisos XV, “h”, XVIII, “c” e XIII-A, “l”, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05.

**VOTO VENCEDOR** (Quanto ao mérito da infração 1) - Conselheiros(as): Eduardo Ramos de Santana, Ildemar José Landin e Rubens Bezerra Soares.

**VOTO VENCIDO** (Quanto ao mérito da infração 1) - Conselheiros: Valnei Sousa Freire, Laís de Carvalho Silva e Edvaldo Almeida dos Santos.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de setembro de 2017.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Infração 1)

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - VOTO VENCEDOR  
(Infração 1)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS